

(租税判例研究)

- 一 過大役員退職金の損金不算入について
- 二 営業権の延払条件付譲渡にかかる延払經理の否認について

(東京高裁 昭和四九年一月三十一日判決)

中 村 喜久造

(税務大学
租税理論研究室助教授)

一 過大役員退職金の損金不算入について

二 営業権の延払条件付譲渡にかかる延払経理の否認について

(東京高裁 昭和四六年(行マ)第六四号 昭和四九年一月三二日判決)

(事実関係)

被控訴会社は、食肉販売を目的とする株式会社で、昭和四一年四月一日から昭和四二年三月三十一日の事業年度の法人税に対する更正処分のうち、過大役員退職金一七〇万円の否認および営業権譲渡収入六〇〇万円の計上洩れの適否を争った。

両争点項目に関する事実関係は次のとおりである。

一 過大役員退職金について

(一) 前代表取締役Kは、昭和四一年九月一日付で、新設されたT会社の常務取締役に就任のために被控訴会社を退職した。

(二) 被控訴会社は、前代表取締役Kの退職金として、Kの退職時の給与月額一八万円に勤続年数一二年五月と役員功績倍率三・〇倍をそれぞれ乗じた金額六五〇万円を本件事業年度の損金に計上した。

(三) 控訴人は、Kの役員功績倍率は三・〇倍でなく、同業種、同規模の類似法人(類似法人の選定に当っては、売上金額、所得金額および積立金増加額の三項目を基準とした。)三社のそれに照らして認定した二・一倍が相当であって、これによって算出した四八〇万円をこえる一七〇万円は過大役員退職金であるとして同金額を否認した。

二 営業権譲渡収入について

(一) 昭和四一年二月一三日付で、被控訴会社からT会社に東京都芝浦層場における食肉卸売営業権を代金一、八五万四、五〇〇円で譲渡し、代金のうち九五一万四、五〇〇円は内金として支払い、残金は、昭和四二年から昭和四四年まで毎年四月一日に三〇〇万円ずつの延べ払いとする契約がなされた。

(二) 被控訴会社は、昭和四一年二月二六日に受領した内金九五一万四、五〇〇円に、翌事業年度に該当する昭和四二年四月一日に支払期の到来する賦払金三〇〇万円を当該係争事業年度の収益に繰り上げて加算した金額を収益に計上した。

(三) 控訴人は、被控訴会社の右の経理は昭和四二年法律二一号による改正前の法人税法(以下旧法という)六三条一項および同法施行令一二四条に定める延払基準による経理の方法と異なること、被控訴会社は旧法六三条二項に定める明細記載の要件を満たしていないことから延払経理を認めることはできず、譲渡代金の全額を当期の収益に計上すべきものとして、譲渡収入計上洩れ六〇〇万円を益金に加算した。これに対し、被控訴会社は、法人税法上、延払条件付譲渡による延払経理の趣旨は、納税者の利益のために認められたものであるから、かかる利益を放棄すること(翌期に計上すべき収益を当期に計上すること)は、なお適法な延払経理として認めるべきであること、明細記載は昭和四二年の法改正で不要となっていることおよび旧法六三条三項にいう「やむを得ない事情」があることを主張した。

(判 旨)

本事件は第一審においては納税者側の全面勝訴となり、控訴審においては課税庁側の全面勝訴となったもので、第一審の判決要旨から順次紹介することとする。

一 第一審判決要旨

(一) 過大役員退職金について

1 法人税法三六条および同法施行令七二条の立法理由は、役員退職給与の損金性を決定する尺度たる当該役員の本社に対する貢献度が、各事案によって異なるものであるとはいえ、これを算数的正確さをもって客観的に測定しうべき基準がないために、その判断が主観的にながれ易く、個々具体的な退職給与の損金算入を認めるにあたっては、実際に即した適正な課税と租税負担の公平を期する見地から、法人の行為計算のみにとられることなく、その合理性の検討について特に注意を喚起せんとするにとどまり、損金としての要件を具備する役員退職給与であっても、当該事案における特殊事情をすべて捨象して、同業種、同規模の他の会社の役員退職給与の支給金額をこえる部分の損金算入をすべて否定せしめんとする趣旨に出たものではないと解すべきである。

2 Kはその在職期間中食肉小売業をも営業種目に加えて新たな店舗を設ける等、被控訴会社のために功績をあげてきた事実が認められるので、売上金額、所得金額および積立金増加額低調の事実は、これをもってKの原告会社に対する貢献度減殺の資料とはなし得ない。

3 役員退職給与の損金性の尺度たる当該役員の本社に対する貢献度は、売上金額、所得金額、積立金増加額以外の要素たる法人の創立・再興の功績、資本金額など資産の内容等によって異なるのはもとより、売上金額、所得金額および積立金増加額が同一であっても、設備投資の有無および功罪によって異なるものというべきである。しかるに、被告の選定した三社が売上金額、所得金額、積立金増加額以外の右各要素の点においても、原告会社と類似するものであることを認めるに足る主張・立証はないから、これをもって比較すべき類似法人の支給退職給与の金額とはなし難い。

(二) 営業権譲渡収入について

1 法人税法六三条および同法施行令一二四条により、当該事業年度の確定決算において「延払基準の方法」による経理をしたことを必要としている趣旨は、延払経理をするかどうかが法人の自由な選択に委ねられている関係で、延払条件付譲渡に係る収益について確定決算の基礎となった諸帳簿以外の帳簿等で各法人の恣意的な回収基準による経理がなされても、延払経理をしたかどうか、また、その経理の方法が法人税法二二条四項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算であるかどうかを判定し難いことに由来する。

2 第一回賦払金の支払期日が本件係争事業年度終了の日の翌日に到来するとはいえ、翌事業年度の収入に属すべき右賦払金を本件係争事業年度の益金に計上することは、法人税法施行令一二四条所定の「延払基準の方法」が「一般に公正妥当と認められた会計処理の基準」を法定したものであることからみて、違法であるというほかない。しかし、右違法部分は、適法な行為計算と分離しうべきものであるから、延払条件付譲渡に係る収益の未収残金を隠す等特段の事情の認められないかぎり、当該違法の行為計算のみを否認すれば足り、単にそれが含まれている故をもって、適法な行為計算による延払経理そのものまでも否認し、未収残金全額を本件係争事業年度の益金として一括課税するごときは、許されないものというべきである。また、かりに、原告会社が本件係争事業年度の確定決算において第一回賦払金を益金に計上したことが、利益操作の目的に出たものであるとしても、かかる事実、原告会社の延払経理そのものを否認しうる事由とはなり得ない。

3 法人税法六三条および同法施行令一二七条が、延払経理をした金額の計算に関する明細書を添付することを命じているのは、税務署長の延払経理に関する調査を容易ならしめんとする趣旨に出たにすぎないのであって、明細書の添付が同法六三条一項適用の要件をなすものではない。

二 控訴審判決要旨

(一) 過大役員退職金について

1 法人税法三六条および同法施行令七二条の立法理由は、役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異なり、益金処分たる性質を含んでいることにかんがみ、右基準に照らし、一般に相当と認められる金額にかぎり、収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額をこえる部分は、益金処分として損金算入を認めない趣旨に解される。

2 被控訴会社と同一事情によって役員退職金を支給した同業種の会社のうちから、被控訴会社と同程度の事業規模を有する三社を選び、右各社の退職役員の退職時における給与および業務従事期間によって従業員退職金支給算式による退職金額に対する役員功績倍率を算定し、その平均倍率をもって、本件退職金額の相当性を判断する基準としたことは、過大役員退職金の損金不算入を定めた前記法令に合致する合理的なものというべきである。また、Kが被控訴会社のために功績をあげてきたことは認められるが、三社においてもそれぞれ右に類似し、あるいは匹敵する事情があり得るわけであるから、この点を考慮に容れても、被控訴会社の経理に対する退職金額の算定に適用すべき役員功績倍率が三社のそれに比して著しく大であると判断すべき理由とするに足りない。

(二) 営業権譲渡収入について

1 延払条件付譲渡の各要件は、企業の恣意的経理により利益操作乃至法人税の遁脱を防止し、各納税義務者による租税の公平な分担をはかることを目的とするものであるから、その実体的要件はもとより、手続的要件に関しても、右各規定は効力規定であって、みだりにこれをルーズに解することは許されないものというべきである（なお、昭和四二年の税制改正により、右要件が一部緩和され、確定申告書に明細の記載をすることを要しなくなったが、これにより右

解釈が左右されるべきものではない)。

2 被控訴会社は、本件事業年度の確定決算において法令の定める「延払基準の方法」により経理したものといいなことは明らかであり、昭和四二年度に支払を受けるべき三〇〇万円の計上のみが違法で、本件事業年度に支払を受けた九五一万四、五〇〇円については適法な「延払基準の方法」によって経理されたものとして、右三〇〇万円についてのみ否認すれば足りると解すべきものではない。

3 本件事業年度の確定申告書に明細の記載をしなかったことにつき、「やむを得ない事情」があったものと認めることはできない。

(評 釈)

一 過大役員退職金の損金不算入について

法人税法上、法人がその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、(1)その事業年度の確定した決算において費用または損失として経理しなかった金額、(2)その事業年度において、損金経理をした金額のうち、その金額が、役員業務に従事した期間、退職の事情、同業種、同規模の類似法人における役員退職給与の支給状況等に照らし、その役員に対する退職給与の額として相当であると認められる金額をこえる場合のそのこえる部分の金額は、所得金額の計算上損金の額に算入しないこととされている。前者は形式基準、後者は実質基準と呼ばれているが、法人税法上、このような基準が設けられた根拠については、役員退職給与中に、役員在職中における職務執行対価、功労報償金、または老後の保証金等、種々の性格のものが不可分的に結合して存在していることにより、その損金性の性格と利益処分的な性格とを判定することが困難であるため、形式基準として、法人が利益処分等により退職給与の額を支給した場合に

は、損金の額に算入しないこととするともに、実質基準として、法人が費用または損失として認識した金額であっても、実質的にみて不相当に高額な部分の金額は、利益処分性格があるものとして損金算入を否認する趣旨であると解する。

過大役員退職金の損金不算入に関する法人税法の規定の趣旨について、原審裁判所は、施行令七二条を引用した上で、「損金としての要件を具備する役員退職給与であっても、当該事案における特殊事情をすべて捨象して同業種、同規模の他の会社の役員退職給与の支給金額をこえる部分の損金算入をすべて否定せしめんとする趣旨に出たものではないと解すべきである。」とし、「役員对公司に対する貢献度は、売上金額、所得金額、積立金増加額以外の要素たる法人の創立・再興の功績、資本金額など資産の内容等によって異なるのはもとより、売上金額、所得金額および積立金増加額が同一であっても、設備投資の有無及び功罪によって異なるものというべきである。しかるに、被告の選定した三社が売上金額、所得金額、積立金増加額以外の右各要素の点においても、原告会社と類似するものであることを認めるに足る主張・立証はない。したがって、右三者の役員功績倍率により算定された各支給退職金額は、これをもって法人税法施行令七二条にいう比較すべき類似法人の支給退職給与の金額とはなし難い。」と判示した。

ここで問題となるのは、「特殊事情」の把握方である。役員退職金の損金性を認定する場合に、当該会社における特殊事情は、それが合理的なものである限り、当然に考慮されなければならないものである。しかしながら、単に特殊事情といえ、個々の会社はそれぞれ特殊であるということにもなり兼ねないので、特に立法をして、まず、特殊事情が極めて顕著である従事期間、退職事情を例示し、その反面において、特殊事情を共同的に表現し得ると思われる同業種、同規模の法人をあげ、これらを基準として判定することと定めたのである。つまり、施行令七二条については、同

業種、同規模ということにより吸収される特殊事情は、最早再度考慮する必要がない建前になっていると解するのが妥当な解釈と思われる。したがって、判示の前段については、同業種、同規模という概念と特殊事情とを全く別個のものとして扱っているのであれば、法規解釈を誤ったものといわざるを得ない。勿論、同業種、同規模を判定する要素として何を取り入れるべきかは異論のあるところであるが、通常は被告の主張するように、売上金額、所得金額、積立金額増加額等により十分にその機能を果たし得ると考えられる。そうして、一度び同業種、同規模であることが確定すればそこに吸収されるべき特殊事情について独立に主張する実益がないものであることは、すでにのべたとおりである。

特殊事情については、以上のとおりであるから、原審判決のあげた例の中で特に考慮すべきものは、法人の創立・再興の功績である。しかし、このうち、創立の功績については、類似法人の退職金の支給を受けた役員についても同一の事情が認められ、また、Kがその在職期間中にあげた功績として、原審判決の認定しているような事情は、特に再興の功績として評価しなければならないほどのものではないと考えられるので、これらの事情による効果はいずれも退職金算定に際して同一に働くものとするのが合理的といえるであろう。

控訴審判決においては、原審判決のいう「特殊事情」「貢献度」については、特にふれることなく、法人税法三六条および同法施行令七二条の趣旨について、「役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異なり、益金処分たる性質を含んでいることにかんがみ、右基準に照らし一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を超える部分は益金処分として損金算入を認めなかった趣旨に解される。」とし、「控訴人の採用した基準は合理的である。」とした上で、特に創立の事情等にふれ「Kは昭和二九年四月それ迄個人で営んでいた食肉卸売につき被控訴会社を設立して右営業を承継せしめ、その代表取締役就任し、昭和四一年九月退職する迄一二年五月

にわたり被控訴会社を経営し、その間食肉小売業をも営業種目に加えて新たな店舗をもうけるなど、被控訴会社のために功績をあげてきたことは認められるが、前掲三社においてもそれぞれ右に類似し、あるいは匹敵する事情があり得るわけであるから、右の点を考慮に入れても、被控訴会社の同人に対する退職金額の算定に適用すべき役員功績倍率が右三社のそれに比して著しく大であると判断すべき理由とするに足りないものといわなければならない。」と判示している。前記評釈と趣旨を同じくするものと考えられ、判示に賛成である。

二 営業権譲渡収入について

(一) 「延払基準の方法」による経理の要件について

法人税法上、資産の譲渡代金は、原則として、右資産が確定的に相手方に移転する時点において代金債権も確定し、その事業年度の収益の額に算入されることとなる。この原則に対しては、幾つかの特則があるが、「延払基準の方法」による経理もその特則の一つである。すなわち、法人が延払条件付譲渡（旧法六三条四項に定める要件に適合する条件を定めた契約に基づき行なわれる譲渡をいう。現行法六三条二項において同じ。）をした場合には、法人は「延払基準の方法」による経理を選択することができる。ただし、そのためには、当該事業年度以後の各事業年度の確定した決算において政令で定める「延払基準の方法」により経理しなければならない（法人税法六三条一項）。そうして、同法施行令一・二四条では、当該事業年度の収益の額は、当該譲渡の対価の額にかかる賦払金のうち、その支払期日または実際の支払日のいずれか早い日が、当該事業年度に含まれているものの合計額によることとされている。

被控訴会社の経理方法は、当該事業年度に受領した九五一万四、五〇〇円と翌期に支払期が到来し、当期にはいまだ現金を受領していない三〇〇万円の合計額一、二五一万四、五〇〇円を当期の収益として計上したものであり、政令の定

める要件に反することは明らかである。これに対して原審判決は、原告会社の経理は違法ではあるけれどもその違法な部分を修正すれば足り、適法な部分まで否認することは許されないと、次のように判示している。「原告会社の延払経理には右のごとき違法な行為計算が含まれているとはいえず、該部分は、前記の適法な行為計算と分離し得べきものであるから、延払条件付譲渡に係る収益の未収残金を隠ぺいする等、特段の事情の認められないかぎり、当該違法の行為計算のみを否認すれば足り、単にそれが含まれている故をもって、前記の適法な行為計算による延払経理そのものまでも否認し、未収残金全額を本件係争事業年度の益金として一括課税することができ、許されないものというべきである。」と判示している。しかしながら、法人税法が、確定決算において政令所定の「延払基準の方法」による経理を必要とする理由の一つには、各法人の恣意性の排除をあげることができるのである。この点は判決中においてものべられているところであるが、この恣意性の把え方について、原審判決には問題があると思われる。すなわち、納税者の恣意性と税法上の効果との関係については、その恣意的部分を矯正すれば、残余の部分が有効になる場合もあれば、その恣意的部分の存在によって行為計算全体が税法上無価値になる場合もあると考えられるのであって、延払条件付譲渡については次の理由により、判決のいうように、違法の部分のみ修正すれば足りるとする結論は、俄には導き出せないものと思われる。

会計的にみた場合、延払基準の経理には種々の方法があり得るわけで、これと法人の選択制度とを結びつけるときには、各法人のもつ自由度が余りにも高くなりすぎ、ひいては、課税の公平を害する結果を惹起し兼ねないことを懸念して、法人税法は延払基準の経理に特に厳格な要件を付したものである。同法施行令一二四条は、延払基準の経理方法そのものを定めているのであって、各法人はその経理方法全体をそのまま採用するかしないかを選択することはできない

れども、この方法を修正して採用するような余地はないものといわなければならない。なんとすれば、たとえば、当期分として三回の支払期の合計額を計上すべきであったときに、四回分を計上した場合には一回分を減額修正すればよい（これが原審判決の理論である）ということになれば、逆に二回分しか計上しなかった場合にも、一回分を増額修正すればよいといわざるを得ない。その結果、法人税法に定める「延払基準の方法」によらない経理の方法というものはあり得ないこととなり、爾後の事業年度において、法人税法に定める「延払基準の方法」によらなかった場合の事後処理を定めた同法施行令一二五条の規定も含めて、延払条件付譲渡の特則を定めた立法趣旨を殆ど無価値にしてしまうからである。また、判決のいうように、「隠ぺいする等特段の事情」により判断を左右させることは、その立証責任をいづれが負うにしても、法律の条文から全く予想されない条件を付加するものであり、かえって法的安定性を害する結果となるといわざるを得ない。

控訴審判決は、課税庁側の主張が維持されるべき理由として、「右各要件は、企業の恣意的経理による利益操作乃至法人税の遁脱を防止し、各納税義務者による租税の公平な分担をはかることを目的とするものであるから、その実体的要件はもとより、手続的要件に関しても、右各規定は効力規定であって、みだりにこれをルーズに解することは許されないものというべきである。」とのみのべているだけであるが、前記評釈と趣旨を同じくするものと思われ、判旨に賛成である。

(二) 明細書の添付について

法人税法は、延払条件付譲渡にかかる手続上の要件の一つとして、当該事業年度の確定申告書に「延払基準の方法」により経理した当該事業年度の金額および右方法により経理すべき当該事業年度後の各事業年度の金額の合計額に関す

る明細の記載を要するものとしている（法人税法六三条二項、同法施行令一二七条）。原審裁判所の判示は、この点に關する法人税法の規定は訓示規定であつて、明細書の添付が法人税法六三条一項適用の要件をなすものではなく、したがつて、同条三項所定の「やむを得ない事情」があつたかどうかを審究するまでもないと判示した。しかし、法人税法六三条二項が訓示規定であれば、同条三項に「やむを得ない事情」について規定する必要はないのであるから、原審裁判所の判示には、法文の形式上からも難点があるほか、延払条件付譲渡にかかる課税の繰延べについては、その手続上の要件も効力規定であると解すべきことは控訴審裁判所の説示するとおりであると解するから、原審裁判所の判示には賛成し難い。そうすると本件の場合法人税法六三条所定の「やむを得ない事情」があるかどうかが問題になるが、控訴審裁判所の認定によれば、被控訴会社の主張する右事情とは、「Ｔ会社より法人税法上延払条件付譲渡による取扱を受けるために必要な事項を記載した書面の提示を受けたが、それには確定申告書に明細の記載を要する旨の項目が記載されていないので、確定申告書に明細の記載をすることを失念したものである。」というものであり、明細の記載を単に失念したというだけでは、ここにいう「やむを得ない事情」に当らないことは明らかであるから、この点についても被控訴会社の主張を排斥した控訴審判決は正当であると解する。

（注）本件については、被控訴会社が上告中（昭四九年（行ツ）第二八号）であつたが、昭和五〇年二月二五日判決があり、棄却となつた。

（現 教育第一部教授）